

A. I. Nº - 140780.0020/19-5  
AUTUADO - RODOMAX TRANSPORTES DE CARGAS LTDA.  
AUTUANTE - MAGNO DA SILVA CRUZ  
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ RECÔNCAVO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/04/2025

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0072-02/25-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO NO PRAZO REGULAMENTAR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTES. REGISTROS NOS LIVROS FISCAIS. FALTA DE RETENÇÃO. Valor reduzido por acolhimento de parte dos elementos de prova apresentados pelo Impugnante. Infração subsistente em parte. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 16/12/2019, exige ICMS no valor histórico de R\$ 326.728,79 em razão da seguinte irregularidade:

**Infração 1 (002.007.001)** - Deixou de recolher no prazo regulamentar, ICMS referente a Prestação de Serviço de Transporte, devidamente escriturada(s) no(s) livro(s) fiscal(is) próprio(s). **Enquadramento:** Arts. 2º, inciso VI e 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. - **Multa** de 60% - Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

**Complemento:** *Deixou de recolher o ICMS devido pelas prestações de transportes de cargas tributadas, pela não comprovação da retenção e do recolhimento do ICMS nas operações com a CST “060”.*

O autuado através de seu representante legal, apresenta **impugnação** às fls. 33 a 40 dos autos. Após relatar os fatos, passa a contestar o AI:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Citando o art. 5º, LV, da CF, os arts. 28 § 4º e 41, II do RPAF-BA, reproduzindo o art. 18 do RPAF, bem como ementas dos Acórdãos 0033-12/05 e 0041-12/05, do CONSEF, requer a nulidade do Auto de Infração alegando: a) cerceamento ao seu direito de defesa por não ter recebido todas as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do suposto imposto devido; b) ilegitimidade passiva porque o Autuante não observou que as prestações de serviços de transportes de cargas dentro do Estado da Bahia estão dispensadas de recolhimento do imposto, pois apenas se tributa as operações interestaduais, conforme se depreende da leitura do artigo 12 do COTEB vigente à época dos fatos.

Fala que, apesar das operações interestaduais serem tributadas, como no caso, a responsabilidade pela retenção do imposto nas prestações de serviços interestaduais é do contratante do serviço, conforme se extrai da leitura do inciso V, do artigo 8º da Lei nº 7014/96, e não da RODOMAX, transportadora que prestou o serviço.

Com efeito, a contratação do serviço de transporte foi realizada pela empresa tomadora do serviço como substituta tributária, excluindo a responsabilidade do substituído, no caso em apreço, a transportadora autuada.

Acrescenta que não existe a responsabilidade solidária nas operações em que o instituto da substituição tributária é consagrado pela legislação, única exceção é o parágrafo 5º da Lei nº

7014/96. Entende que o parágrafo 5º da Lei nº 7014/96 atribui responsabilidade solidária apenas ao contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituto, por força de convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado, em todas as demais operações a responsabilidade do substituído é apenas supletiva, por força do disposto no art. 128 do CTN.

Afirma que a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser transferida a outra pessoa, diferentemente do contribuinte, por meio de lei (art. 128, CTN). Esclarece que o art. 128 do CTN traz dois tipos de responsabilidade tributária chamadas pela doutrina de responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição. Nesta, por disposição legal, a responsabilidade já é imposta contra pessoa diferente, chamado substituto daquela pessoa ligada ao ato, fato ou negócio a ser tributado. Já na responsabilidade por transferência, a obrigação tributária surge contra pessoa determinada, chamado contribuinte, porém, em razão da ocorrência de um fato superveniente, a responsabilidade é atribuída a terceira pessoa, chamada de responsável, ligada ao fato gerador da obrigação. Dessa forma, a lei pode expressamente atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a um terceiro, vinculado ao fato gerador, ao pagamento do tributo em caráter solidário ou subsidiário, apesar do responsável não ter ligação direta com o fato gerador, mas existe uma relação entre ele o contribuinte, legalmente estabelecida, que permite à lei estender-lhe a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Explica que substituto tributário é aquele que, por disposição legal, é obrigado ao pagamento do imposto em lugar do contribuinte, pois, segundo Alfredo Augusto Becker, *“Existe substituto legal tributário toda vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presumitivo”*.

Entende que, no caso, o substituto legal tributário passou a ser o único apto para ocupar o polo negativo da relação jurídica tributária, pressupondo a exclusão da sua responsabilidade como contribuinte substituído.

A diferença fundamental entre o responsável e o substituto está em que, no primeiro caso, o legislador acrescenta à relação jurídica tributária preexistente uma terceira pessoa, que assume, solidária e subsidiariamente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto, na substituição, o legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, que assume, dessa forma, a posição do contribuinte. Por força legal, no caso de substituição tributária, o contribuinte se ausenta do polo negativo da relação jurídica, cabendo ao substituto a obrigação de cumprir as prestações materiais e formais do encargo, tendo, como consequência, o direito de impugnar o lançamento tributário contra si feito ou requerer repetição de indébito se julgar indevido o valor lançado. É de entender que o substituto é devedor originário da obrigação tributária, por dívida própria e não dívida alheia, razão de enquadrar-se numa sujeição passiva direta e não indireta.

Nesse espeque, fala que a lei baiana atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária sempre ao sujeito passivo por substituição, (exceto a solidariedade pela falta de inscrição estadual no estado) ou, no máximo, aplicando-se a responsabilidade supletiva, ou seja, exige-se o imposto do responsável por substituição e na inexistência de pagamento por este, pode ser cobrado do substituído (primeiro um depois o outro), de modo que o AI deve ser declarado nulo por ilegitimidade passiva do autuado, considerando que todas as operações ocorreram dentro do estado da Bahia, sendo o tomador do serviço o legítimo responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas prestações de serviços de transportes.

Concluindo, requer:

- a)** a nulidade do Auto de Infração por falta de apresentação dos documentos que o embasaram;
- b)** a nulidade por ilegitimidade passiva tributária tendo em vista que o autuado tem natureza

jurídica de contribuinte substituído;

- c) Subsidiariamente, a baixa do PAF em diligência a Auditor (es) estranho (s) ao feito para verificação de que o pagamento do ICMS relativo à prestação de serviços de transportes foi realizada pelo tomador do serviço (substituto tributário).

Prestada a **Informação Fiscal**, fls. 64/66 (frente e verso). Após reproduzir a infração e expressar que as alegações defensivas são infundadas, passa a contestá-las:

#### DO CERCEAMENTO DE DEFESA.

Contesta a alegação de cerceamento do direito de defesa, pois quando o autuado declara que tomou ciência do Auto de Infração, em 27/12/2019, recebendo naquele ato, cópia do referido Auto de Infração, também tomou ciência e recebeu cópia de todos os demonstrativos que fazem parte do Auto de Infração, conforme comprovação que anexa (doc. 01 referente a 2015; doc. 02 referente a 2016; doc. 03 referente a 2017 e doc. 04 referente a 2018), para demonstrar o cumprimento das exigências do Art. 28, § 4º, inciso II do RPAF.

Informa anexar, novamente, cópia dos demonstrativos, devidamente datados e assinados pelo autuado como prova de ele recebeu cópia de todos os demonstrativos que fundamentam os cálculos do imposto sonogado, para comprovar que o Impugnante falta com a verdade e que não houve ofensa ao Art. 18 do RPAF.

#### DA ILEGALIDADE PASSIVA

Diz conhecer seu ofício e que observou a legislação pertinente, tanto que a infração em tela se refere, exclusivamente a operações de prestações de serviço interestaduais, pois que as operações internas não foram alvo do presente auto de Infração.

Informa ter lavrado o Auto de Infração com base na EFD do contribuinte, de onde, via SIAF, extraiu os dados constantes dos registros de saída - as relações mensais dos CTes emitidos, constatando que o autuado realizou prestações internas (não tributadas pelo ICMS) e prestações interestaduais tributadas pelo ICMS, sendo que somente estas últimas foram objeto do presente Auto de Infração.

Seguindo, ressalta constatar que o autuado não analisou com o devido cuidado o conteúdo dos demonstrativos, já que os recebeu, e não revisou os CTes lançados na sua EFD.

Sustenta que examinou detidamente as prestações interestaduais e constatou que:

- 1) o autuado realizou repetidas prestações de serviços de transporte de carga sem vinculação a contratos;
- 2) consta nos CTes emitidos a expressão “ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária”;
- 3) destacados nos CTes, a base de cálculo a alíquota e o imposto devido na operação da prestação.

O reproduzindo com destaque do inciso II, diz que o Impugnante se insurge contra o disposto no Art. 298 do RICMS, alegando ter sido substituído na responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido, sem, contudo, identificar o substituto tributário: se o tomador do serviço (que algumas vezes era de outro estado), ou o remetente sempre da Bahia. Ou seja, não explicitou o responsável tributário nas operações objeto da autuação, de modo que não se sabe a quem foi atribuída a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS devido, por falta de um CONTRATO que vinculasse as repetidas prestações, com cláusulas termos e condições identificando direitos e obrigações das partes, inclusive a do recolhimento do ICMS devido.

Ressalta que a leitura e interpretação do Art. 8º, V da Lei nº 7.014/96 deve ser feita conjuntamente com a do Art. 298 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, visto que somente estão sujeitas à substituição tributária as prestações de serviços de transporte.... “*que envolva repetidas*



*prestações de serviço vinculadas a contrato*”. Portanto, não faz sentido o contratante fazer a substituição de operações esporádicas, uma, hoje, outra, amanhã, de distintas transportadoras.

Destaca que o objetivo da substituição tributária, conforme disposto no artigo 6º da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) combinado com o artigo 150 da CF e regulamentada pelos Estados, é a antecipação do recolhimento do tributo, como forma de evitar a sonegação, simplificar a fiscalização, e a arrecadação e que para tanto se faz necessário diversos mecanismos tais como: a indicação de produtos/mercadorias mediante protocolos e convênios entre os Estados, a criação de MVAs específicos como forma de definir a base de cálculo, e em se tratando de prestação e serviço de transporte, a exigência regulamentar de um contrato que estipule as cláusulas e condições para a execução do serviço.

Assinala que o contrato em questão é o instituído pela Lei nº 11.442 de 05/01/2007 – Art. 1º, onde evidenciando que não existe contrato de prestação de serviço de transporte de cargas firmado entre o autuado e os diversos tomadores de repetidas prestações de serviço, condição “*sine qua non*” para a atribuição da responsabilidade passiva pela substituição tributária ao tomador do serviço.

Sem embargo, informa que na revisão dos trabalhos para a elaboração da Informação Fiscal, revisou todos os CTes emitidos pelo autuado e, na oportunidade, constatou alguns CTes emitidos em operações internas, os excluindo do AI, elaborando novos demonstrativos relacionando e anexando os CTes emitidos pelo autuado no período fiscalizado (01/01/2015 a 31/12/2018), denominado Demonstrativo — Relação de CTes Emitidos em Operações Interestaduais sem a comprovação do pagamento do ICMS devido nas Operações (Doc. 05 referente a 2015; doc. 06 referente a 2016; doc. 07 referente a 2017 e doc. 08 referente a 2018, onde estão relacionadas as informações contidas nos CTes, tais como número, data de emissão, valor, nome, CNPJ e Unidade da Federação do Tomador do Serviço e do Destinatário do Serviço onde se constata e se comprova que: (1) as prestações elencadas no Auto de Infração foram todas interestaduais; (2) que os tomadores do serviço se repetem, e alguns são de outros estados; (3) que os destinatários são todos de fora do Estado da Bahia o que configura operações interestaduais.

Apresenta tabela com os valores do auto de Infração devidamente corrigidos, conforme fls. 65 (verso) e 66. Ratifica toda a ação fiscal para a cobrança do ICMS devido, após as correções acima demonstradas, com a validação da tipificação da infração e da penalidade, com a comprovação da entrega de todos os demonstrativos do débito e conclui pedindo que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Regularmente intimado para conhecer o ajuste efetuado e a correspondente Informação Fiscal, o sujeito passivo volta aos autos às fls. 1266/68, solicitando prorrogação de prazo alegando que prazo concedido de 10 (dez) dias para apresentar manifestação acerca dos novos demonstrativos.

Na fl. 1287, consta **despacho do autuante** encaminhando os autos para o CONSEF.

Nas fls. 1289//94, consta **manifestação do contribuinte**. Após reproduzir a Informação Fiscal, passa a rebatê-la:

#### DAS RAZÕES DO AUTUADO E DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS

Ressalta que apesar das operações interestaduais serem tributadas, a responsabilidade pela retenção do imposto nas prestações de serviços interestaduais e do contratante/tomador, conforme se extrai da leitura do inciso V, do artigo 8º, da Lei nº 7.014/96. Salaria que quase a totalidade dos serviços de transporte foram contratados pelas empresas FERTIMAR MINERAÇÃO E NAVEGAÇÃO S.A., inscrita no CNPJ de nº 07.066.019/0001-80 e INDÚSTRIA ANHEMBI LTDA., inscrita no CNPJ de nº 55.116.131/0002-01, ambas localizadas no Estado da Bahia.

Assinala que no novo demonstrativo elaborado pelo agente fiscal ainda persistem erros, visto que o Autuante considerou na composição dos valores devidos do ICMS prestações de serviços iniciadas e finalizadas fora do Estado da Bahia, tais como:

*Data 21/01/2015 - Número do documento: 205; Tomador do serviço CNPJ 06.877.748/0001-53 - GTS QUÍMICA LTDA., UF: Alagoas >>>>>>>> Destinatário do serviço CNPJ 05.485.896.0001-60 -RUMO AGRÍCOLA LTDA., UF: Pernambuco; ICMS devido R\$ 134,40;*

*Data 21/01/2015 - Número do documento: 202; Tomador do serviço CNPJ 06.877.748/0001-53 - GTS QUÍMICA LTDA., UF: Alagoas >>>>>>>> Destinatário do serviço CNPJ 05.485.896.0001-60 -RUMO AGRÍCOLA LTDA., UF: Pernambuco; ICMS devido R\$ 134,40;*

*Data 21/01/2015 - Número do documento: 221; Tomador do serviço CNPJ 06.877.748/0001-53 - GTS QUÍMICA LTDA., UF: Alagoas >>>>>>>> Destinatário do serviço CNPJ 05.485.896.0001-60 -RUMO AGRÍCOLA LTDA., UF: Pernambuco; ICMS devido R\$ 134,40;*

*Data 20/02/2015 - Número do documento: 230; Tomador do serviço CNPJ 664.163.889-87 - SHIGUEO SHIMADA, UF: Minas Gerais >>>>>>>> Destinatário do serviço CNPJ 664.163.889-87 - SHIGUEO SHIMADA, UF: Minas Gerais; ICMS devido R\$ 702,00;*

Com relação a 2015, realça que grande parte das prestações dos serviços de transportes de cargas realizadas pelo Autuado foram contratadas/ tomadas pela empresa FERTIMAR MINERAÇÃO E NAVEGAÇÃO S.A., inscrita no CNPJ de nº 07.066.019/0001-80, localizada nesta unidade federativa, empresa que efetuou as devidas retenções do ICMS, conforme documentos que requer sejam juntados: planilha CTes X Valores recebidos, Faturas do período e comprovantes dos valores recebidos, documentos que atestam a retenção do ICMS pelo tomador, bem como colaciona os CTes cancelados e relativos as operações internas.

No que tange ao exercício de 2016, diz que a totalidade da prestação de serviço de transporte foram tomadas também pela empresa FERTIMAR MINERAÇÃO E NAVEGAÇÃO S.A., motivo pelo qual requer a juntada de planilha CTes X Valores recebidos, Faturas do período e comprovantes dos valores recebidos, documentos que atestam a retenção do ICMS pelo tomador, bem como colaciona os CTes cancelados.

De igual modo, diz que no Exercício de 2017, a totalidade da prestação de serviço de transporte foram tomadas também pela empresa FERTIMAR MINERAÇÃO E NAVEGAÇÃO S.A., motivo pelo qual requer a juntada de planilha CTes X Valores recebidos, Faturas do período e comprovantes dos valores recebidos, documentos que atestam a retenção do ICMS pelo tomador, bem como colaciona os CTes cancelados.

Já com relação ao exercício de 2018, os serviços de transporte foram prestados para as empresas FERTIMAR MINERAÇÃO E NAVEGAÇÃO S.A., inscrita no CNPJ de nº 07.066.019/0001-80 e INDÚSTRIA ANHEMBI LTDA., inscrita no CNPJ de nº 55.116.131/0002-01. Com relação a tomadora INDÚSTRIA ANHEMBI, requer a juntada dos DAE's, os quais comprovam os recolhimentos efetivados, conforme planilha e pagamentos em anexo.

No que tange a FERTIMAR MINERAÇÃO E NAVEGAÇÃO S.A, informa seguir planilha CTes X Valores recebidos, Faturas do período e comprovantes dos valores recebidos. Portanto, no caso da FERTIMAR, apesar da Autuada não ter conseguido os DAEs, é possível constatar, através da vasta documentação anexada, que houve deduções nas faturas pagas pelos serviços de transportes.

Em **nova solicitação da diligência**, fls. 1382, a JJF encaminhou os autos à INFAZ DE ORIGEM para cientificar o autuante acerca da manifestação do autuado e dos documentos que aportou aos autos e pede pela produção de nova informação fiscal a respeito dos documentos acostados, elaborando, se for o caso, novos demonstrativos da exação, inclusive de débito. Após concluída a diligência, caso haja alteração do valor cientificar o autuado para manifestação, caso queira, no prazo de 10 (dez) dias.

Na **conclusão da diligência**, fls. 1388/90, a autoridade fiscal autuante informa que, na primeira informação fiscal, não acatou a alegação da ilegitimidade passiva, considerando que o Autuado realizou prestações interestaduais de serviços de transporte de carga sem vinculação contratual. O Autuado Emitiu os CTE's, objeto de autuação, constando a expressão "ICMS cobrado

anteriormente por substituição tributária”, destacando a base de cálculo, a alíquota e o valor do ICMS, mas não comprovou o recolhimento do imposto.

Enfatiza que a interpretação do inciso V, do Art. 8º da Lei nº 7.014/96 deve ser realizada em conjunto com o inciso II, do art. 298 do RICMS/Ba (Decreto nº 13.780/2012), considerando que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, pode ser atribuída ao contratante do serviço ou a um terceiro envolvido na prestação de serviço de transporte interestadual vinculado a contrato.

Afirma que revisou todos os CTE's emitidos pelo Autuado e constatou alguns equívocos, excluindo os documentos relativos a prestações de serviços de transportes internas e elaborando novos demonstrativos. Com isso, alterou os valores referentes aos meses de setembro/2015, junho/2018 e julho/2018 para os montantes de R\$ 529,20 e R\$ 50.201,59 e 36.124,59, respectivamente (fls. 65 a 118), além de anexar espelho de todos os CTE's, objeto da autuação.

Pondera que, na análise dos documentos acostados, o autuado admite que as operações interestaduais são tributadas, porém alega que a responsabilidade pela retenção do imposto nas prestações de serviços de transporte interestaduais cabe ao contratante/tomador do serviço conforme disposto no inciso V, do Art. 8º da Lei nº 7.014/96. Assim, é correto afirmar que o inciso V, do Art. 8º da Lei nº 7.014/96 estabelece a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição tributária, na prestação de serviço de transporte interestadual, atribuindo ao contratante do serviço ou a terceiro que participe da prestação a obrigação de reter o imposto devido. Contudo, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores, somente as prestações de serviços de transporte, que envolvam repetidas prestações vinculadas a contrato, estão sujeitas à substituição tributária por retenção (Art. 298, II do Decreto nº 13.780/12 - RICMS/Ba).

Verifica-se que, o autuado afirma, ainda, que a contratação do serviço de transporte foi realizada por empresas tomadoras dos serviços, qualificadas como substitutas tributárias, o que excluiria a responsabilidade do substituído. Em outras palavras, o argumento do Autuado é que ele não se configura como sujeito passivo na relação jurídico-tributário, conforme disposição contida no inciso V, do Art. 8º da Lei nº 7.014/96. Todavia, o argumento do Autuado acerca da ilegitimidade passiva, fundamentado na legislação de substituição tributária, carece de sustentação diante do § 3º, do Art. 6º da Lei nº 7.014/96.

Da análise dos documentos acostados ao PAF referente aos CTEs, conforme a Informação Fiscal (fls. 119 a 1262), constata-se que os CTE's emitidos pelo Autuado, especialmente aqueles nos quais consta como remetente da mercadoria a empresa FERTIMAR MINERAÇÃO E NAVEGAÇÃO S.A (CNPJ nº 07.066.019/0001-80), não atendem aos requisitos previstos na legislação vigente à época dos fatos geradores. Na emissão desses documentos, o valor do ICMS foi destacado, indicando tributação normal sobre a prestação do serviço (Art. 298 § 4º e 5º do Decreto nº 13.780/12 - RICMS-Ba). Diante disso, caberia ao Autuado demonstrar, quando cabível, o recolhimento do imposto devido em tais operações o que não contam nos autos.

Acrescenta que os demonstrativos apresentados indicam que o Auditor Fiscal Autuante, considerou os valores recolhidos pelas empresas remetentes das mercadorias, incluindo a FERTIMAR MINERAÇÃO E NAVEGAÇÃO S.A (CNPJ nº 07.066.019/0001-80). Tal evidência foi possível a partir das informações constantes no Sistema de Informações ao Contribuinte (INC) da SEFAZ/BA.

Verificou também que o autuado sustenta que, no novo demonstrativo elaborado pelo Autuante na Informação Fiscal, ainda persistem erros em relação ao exercício de 2015, pois, na composição dos valores cobrados na Infração, o Autuante incluiu prestações de serviços acobertadas pelos seguintes documentos: CTE nº 202, emitido em 21/01/2015, ICMS no valor de R\$ 134,40, CTE nº 205, emitido em 21/01/2015, ICMS no valor de R\$ 134,40, CTE nº 221, emitido em 21/01/2015, ICMS no valor de R\$ 134,40, e o CTE nº 230, emitido em 20/02/2015, ICMS no valor de R\$ 702,00. O Autuado



alega que todas essas prestações foram iniciadas e finalizadas fora do estado da Bahia.

Entende que, após análise dos documentos, verifica-se que sua alegação de cobrança indevida não procede. As prestações acobertadas pelos CTE's nº 202, 205, 221 e 230, tiveram início no município de Candeias, no estado da Bahia, conforme indicado nas fls. 119, 121, 137, 140, respectivamente.

Em relação às planilhas “CTEs X Valores” e DAE's da INDUSTRIAS ANHEMBI, que o Autuado menciona em sua defesa como comprovantes dos recolhimentos realizados nos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, essas não foram localizadas nos Autos, de modo que não há comprovação da alegação do Autuado. As faturas anexadas pelo Autuado ao Processo Administrativo Fiscal (fls. 1322 a 1379) também não comprovam o recolhimento do tributo objeto de autuação.

Finalizando, sustenta que os documentos apresentados pelo autuado não comprovam suas alegações, de modo que conclui a diligência sem alterações dos valores demonstrados pelo Auditor Fiscal Autuante em sua Informação Fiscal.

É o relatório.

### **VOTO**

Conforme acima relatado, o AI processado exige originalmente o valor de R\$ 326.728,79, referente a não recolhimento de ICMS sobre prestação de serviço de transporte, devidamente escriturada(s) no(s) livro(s) fiscal(is) próprio(s) – Infração 02.07.01.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 05, 13-v, 14, 16-v, 17, 20-v, 21, 28, 67, 80, 81, 85, 86, 92, 93, 109, e 1.263, bem como o teor das manifestações de acusação e defesa, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN e nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada, tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 03-28 e 67-1.263), está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constata não haver vício a macular o PAF em análise.

A exação fiscal decorre de obrigação tributária liquidada por Autoridade Fiscal competente do Ente tributante, mediante regular procedimento administrativo, cujos elementos determinantes previstos no art. 142 do CTN (ocorrência do fato gerador; determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e multa proposta) constam claramente identificados nos autos.

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante ferramenta de auditoria homologada pela SEFAZ-BA, oportunamente parametrizada pela autoridade fiscal autuante, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre do confronto dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

O Auto de Infração tem suporte probatório nos demonstrativos impressos de fls. 05-28, 110-118, 168-171, 209-213, 417-426-v, identificando analiticamente as operações objeto da exação (CT-e, Data Emis., Cod., Número, ChvCT-e, CNPJ, UF, CFOP, ValOperINF, VlBclIcmsInf, CST, AlíqInf, VLIcmsInf, VlBclcAud, Aliq%Aud, VLIcmsAud, IcmsRecolh, IcmsDev)

Afasto, pois, a nulidade suscitada por alegado cerceamento ao direito de defesa, uma vez que, como visto acima, o PAF consta preenchido dos requisitos legais e apto a produzir legais efeitos.

Quando necessária para meu convencimento, diligência fiscal foi deferida e efetuada e por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos e ser destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que, caso existam, estão na posse do requerente e cuja prova ou cópia ele não aportou aos autos, indefiro o pedido de diligência fiscal, com fundamento no art. 147, I e II, do RPAF.

Ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§ § 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Registre-se que a Impugnação do sujeito passivo se limita a alegar: a) preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa por não entrega de demonstrativos que fundamentam a infração; b) ilegitimidade passiva do contribuinte autuado em face do ICMS devido das operações autuadas ter sido recolhido pelos contratantes do serviço de transporte; c) indevida inclusão de operações internas do serviço de transporte de cargas.

Superada a preliminar de nulidade, passo ao mérito do caso.

#### **Indevida inclusão de operações internas do serviço de transporte de cargas.**

Ainda que tendo recebido cópia dos demonstrativos suporte da acusação fiscal, observo que, podendo fazer como indicado no art. 123 do RPAF, o Impugnante não identificou as operações internas de transporte de cargas isentas de ICMS (Lei 8.534/02: Art. 12).

Sem embargo, ressalto que quando da Informação Fiscal, revisando todos os CT-es emitidos pelo contribuinte autuado, a autoridade fiscal autuante identificou a indevida inclusão de operações internas de transporte de cargas e corretamente as excluiu da autuação, conforme novos demonstrativos suportes da infração (fls. 110-118), cujas cópias disponibilizou ao sujeito passivo (Doc. fl. 1.263). Na oportunidade, também aportou aos autos cópia impressa de todos os CT-es que restaram como operações tributáveis (fls. 110-118, 168-171, 209-213, 417-426-v).

Neste quesito, quando intimado para conhecer o ajuste procedido na Informação Fiscal, o sujeito passivo, agora procedendo em conformidade com o art. 123 do RPAF, alegou ainda persistir erros em relação ao exercício de 2015, pois, na composição dos valores cobrados na Infração, o Autuante teria prestações de serviços acobertadas pelos seguintes documentos: CTE nº 202, emitido em 21/01/2015, ICMS no valor de R\$ 134,40, CTE nº 205, emitido em 21/01/2015, ICMS no valor de R\$ 134,40, CTE nº 221, emitido em 21/01/2015, ICMS no valor de R\$ 134,40, e o CTE nº 230, emitido em 20/02/2015, ICMS no valor de R\$ 702,00, prestações de serviço iniciadas e finalizadas fora do estado da Bahia, alegação que não procede, pois as prestações acobertadas pelos CTE's nº 202, 205, 221 e 230, tiveram início no município de Candeias, no estado da Bahia, conforme se vê indicado nos respectivos CT-es (fls. 119, 121, 137, 140).

#### **Ilegitimidade passiva do contribuinte autuado em face do ICMS devido das operações autuadas ter sido recolhido pelos contratantes do serviço de transporte**



Ainda que admita que as operações restantes na autuação são tributáveis, o Impugnante funda seu argumento de ilegitimidade passiva no art. 8º, inciso V, da Lei 7014/96, afirmando que o contratante do seu serviço recolheu o imposto:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

...

*V - o **contratante** de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.*

Sem embargo, para o caso, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores, somente as prestações de serviços de transporte que envolviam repetidas prestações vinculadas a contrato se sujeitavam à substituição tributária por retenção (Art. 298, II do Decreto nº 13.780/12 - RICMS/Ba, redação vigente até 31/12/2019). Ei-la com meus pertinentes destaques:

*Art. 298. **Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal.***”

...

***II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.***

...

*§ 4º **Tratando-se de repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato, poderá ser dispensada a emissão de documento fiscal a cada prestação, observado o seguinte (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89):***

*I - a empresa transportadora, devidamente inscrita no cadastro estadual, deverá requerer do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal autorização nesse sentido;*

*II - para obtenção da autorização de que cuida o inciso I deste parágrafo, o transportador instruirá o pedido com a cópia do contrato de prestação de serviço, contendo o prazo de vigência, o preço dos serviços, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados;*

*III - no ato de concessão da autorização deverão constar:*

*a) o nome do contratante do transportador;*

*b) as épocas em que deverão ser emitidos os documentos fiscais relativos ao transporte, não podendo este prazo ultrapassar o período de apuração do imposto;*

*c) o prazo de validade.*

*“§ 5º **A substituição tributária relativa a repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato implica que:***

*I - a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, **será feita sem destaque do imposto**, neles devendo constar a expressão “**Substituição tributária - art. 298 do RICMS**”;*

*II - tendo a transportadora obtido a autorização a que alude o § 4º deste artigo, poderá englobar num só Conhecimento de Transporte, no final do mês, o montante das prestações verificadas no período, sem destaque do imposto, contendo, igualmente, a expressão prevista no inciso I deste parágrafo;*

*III - em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos de acordo com os incisos precedentes, a transportadora fará constar, ainda, declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;*

*IV - em substituição à exigência do inciso III deste parágrafo, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 5 anos”.*

Ocorre que analisando os CT-es emitidos pelo sujeito passivo e objeto da autuação (fls. 119-1.262), eles não atendem aos requisitos previstos na legislação vigente à época dos fatos geradores, pois:

a) realizou repetidas operações sem vinculação a contratos; b) consta nos CT-es a expressão

“ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária”; c) destaque de ICMS indicando a tributação da operação sem substituição tributária; d) tendo emitido CT-e para cada operação de transporte de cargas, neles não se observa as observações contidas no inciso III do § 5º do art. 298 do RICMS-BA e tampouco o contribuinte autuado apresentou as declarações indicadas no inciso IV do dispositivo legal citado.

Quanto aos elementos documentais de prova aportados junto à Impugnação, observo que: a) conforme os novos demonstrativos suportes ajustados por ocasião da consequente Informação Fiscal (fls. 110-118, 168-171, 209-213, 417-426-v, quando comprovado o recolhimento no Sistema de Informações ao Contribuinte (INC), a autoridade fiscal autuante considerou os valores recolhidos pelas empresas remetentes das mercadorias transportadas pelo contribuinte autuado, incluindo a FERTIMAR MINERAÇÃO E NAVEGAÇÃO S.A., empresa que o Impugnante afirma ser a principal tomadora dos serviços objeto da autuação; b) ainda que o Impugnante afirme na manifestação posterior à Informação Fiscal (fls. 1.289-1294, motivadora da diligência deferida à fl. 1.382 para a repartição fiscal de origem analisar os elementos documentais de prova que aportou aos autos) requerer “a juntada de planilha CTEs x Valores recebidos Faturas do período e comprovantes dos valores recebidos, documentos que atestam a retenção do ICMS pelo tomador, bem como colaciona os CTEs cancelados”, tais documentos não se encontram nos autos; c) as faturas anexadas pelo Autuado à sua manifestação posterior à Informação Fiscal e autuadas às fls. 1322 a 1379, não comprovam o recolhimento do tributo objeto de autuação.

Assim, considerando que a alegação defensiva de que o imposto reconhecidamente devido ter sido recolhido não foi documentalmente comprovado pelo Impugnante (RPAF: Art. 123, § 5º), estimo incidir sobre o caso a normativa exposta no art. 141 do RPAF, tendo em vista que o sujeito passivo não provou qualquer ocorrência que obste os efeitos da acusação fiscal que, no caso, teria sido o adimplemento da obrigação tributária que, sem objetar seus dados, reconhece incidente e devida nas operações sobre as quais restou o crédito fiscal constituído no lançamento em apreço, tenho a infração acusada como parcialmente subsistente no valor histórico de R\$ 319.012,37, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocor.	Data Vencto.	Base de Cálculo	Aliq.	Multa	Vlr. Histórico
<b>Infração 01</b>					
31/01/2015	09/02/2015	3.840,00	20%	60%	768,00
28/02/2015	09/03/2015	3.510,00	20%	60%	702,00
31/03/2015	09/04/2015	3.591,00	20%	60%	718,20
30/04/2015	09/05/2015	2.835,00	20%	60%	567,00
31/05/2015	09/06/2015	3.990,00	20%	60%	798,00
30/06/2015	09/07/2015	2.112,00	20%	60%	422,40
31/07/2015	09/08/2015	1.440,00	20%	60%	288,00
30/09/2015	09/10/2015	2.646,00	20%	60%	529,20
31/12/2015	09/01/2016	3.888,00	20%	60%	777,60
31/01/2016	09/02/2016	1.814,40	20%	60%	362,88
31/03/2016	09/04/2016	2.764,80	20%	60%	552,96
30/04/2016	09/05/2016	7.512,00	12%	60%	901,44
31/05/2016	09/06/2016	14.500,00	12%	60%	1.740,00
30/09/2026	09/10/2016	6.750,00	12%	60%	810,00

31/10/2016	09/11/2016	4.800,00	12%	60%	576,00
31/12/2016	09/01/2017	7.980,00	12%	60%	957,60
30/04/2017	09/05/2017	37.100,00	12%	60%	4.452,00
31/05/2017	09/06/2017	53.540,00	12%	60%	6.424,80
30/06/2017	09/07/2017	65.830,00	12%	60%	7.899,60
31/07/2017	09/08/2017	38.726,00	12%	60%	4.647,12
30/08/2017	09/09/2017	67.344,00	12%	60%	8.081,28
30/09/2017	09/10/2017	84.490,92	12%	60%	10.138,91
31/10/2017	09/11/2017	47.930,00	12%	60%	5.751,60
31/12/2017	09/01/2018	7.360,00	12%	60%	883,20
28/02/2018	09/03/2018	192.918,00	12%	60%	23.150,16
30/06/2018	09/07/2018	418.346,58	12%	60%	50.201,59
31/07/2018	09/08/2018	301.038,25	12%	60%	36.124,59
31/08/2018	09/09/2018	207.462,42	12%	60%	24.895,49
30/09/2018	09/10/2018	211.394,75	12%	60%	25.367,37
31/10/2018	09/11/2018	338.379,75	12%	60%	40.605,57
30/11/2018	09/12/2018	244.446,58	12%	60%	29.333,59
31/12/2018	09/01/2019	246.535,17	12%	60%	29.584,22
<b>Total da Infração</b>					<b>319.012,37</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **140780.0020/19-5**, lavrado contra **RODOMAX TRANSPORTES DE CARGAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 319.012,37**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de abril de 2025.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR